Содержание

Введение

1. Принудительное взыскание налогов

1.1 Понятие принудительного взыскания налогов и срок взыскания налога

1.2 Порядок принудительного взыскания налогов

2. Защита прав налогоплательщиков

2.1 Основные понятия при защите прав налогоплательщиков

2.2 Защита прав налогоплательщиков в арбитражном суде

2.3 Проблемы при защите прав налогоплательщиков

2.4 Защита прав налогоплательщиков в Конституционном Суде РФ

2.5 Возможность апелляций по результатам проверок

Заключение

Библиографический список используемой литературы

Введение

В странах с развитой рыночной экономикой защита прав, свобод и законных интересов граждан, в том числе выступающих в качестве налогоплательщиков, обеспечивается правовыми формами, в частности путем закрепления в нормах материального и процессуального права их статуса. Потребность в защите прав граждан и юридических лиц, как правило, обусловлена разногласиями и спорами по применению законодательства, в том числе и налогового, между субъектами соответствующих правоотношении.

В широком смысле система защиты прав налогоплательщиков и других участников налоговых правоотношений предполагает наличие четких правил налогового законотворчества, строгого надзора за деятельностью налоговых органов, простых и эффективных способов разрешения конфликтов. В узком понимании речь идет о возможности обратиться к соответствующему должностному лицу (органу) для рассмотрения законности и обоснованности требований, предъявленных к налогоплательщику налоговыми органами.

Если налогоплательщик лишен реальной возможности защитить свои права и законные интересы, налоговую систему нельзя назвать демократичной, поскольку принцип неприкосновенности и равной защищенности всех видов собственности, лежащий в основе правопорядка, в данном случае не гарантирован.

В Российской Федерации права и законные интересы граждан защищены и гарантируются Конституцией РФ (в первую очередь - гл.2), конституциями республик в составе России, конституционными законами, федеральными законами, законами субъектов РФ и другими нормативными правовыми актами. Защита прав налогоплательщиков осуществляется всеми способами защиты гражданских прав, основные из которых предусмотрены ст.12 ГК РФ, а также отдельными федеральными законами, например, Законом РФ " Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан". Так, нормы защиты гражданских прав, в частности, включают признание недействительным акта государственного (в том числе налогового) органа или органа местного самоуправления, возмещение убытков, причиненных налогоплательщику государством, или убытков, причиненных государству налогоплательщиком, неприменение судом актов налоговых органов, противоречащих закону, и ряд других.

Право налогоплательщика не согласиться с актом проверки налогового органа установлено также и в ст.11 Закона РФ" Об основах налоговой системы в Российской Федерации". По этому же Закону (ч.4 ст.11) неисполнение налогоплательщиком своих обязанностей влечет применение мер административной, финансовой, уголовной ответственности. Вместе с тем этот закон не установил право налогоплательщика не применять акт налогового органа в определенных законодательством случаях, поэтому для налоговых отношений особое значение имеют ст.13,15,16 ГК РФ о признании недействительным акт государственного органа или органа местного самоуправления и возмещении убытков.

Гл.4 ГК РФ" Юридические лица" (ст.48-65) позволяет дополнить налоговое регулирование в части возникновения и прекращения обязанностей юридического лица по уплате налогов. Невозможность уплаты налогов является основанием для признания юридического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, банкротом и для уплаты недоимки по налогу через ликвидационную комиссию.

Ст. 49, 50 ГК РФ, определяя понятие правоспособности юридического лица, регламентируют вид деятельности налогоплательщика и соответствующую ему форму получения прибыли, финансирования, выданную лицензию, помогают определить вид налогообложения.

Ст. 124 – 126 ГК РФ позволяют определить пределы имущественной ответственности государства по налоговым правонарушениям и возмещению ущерба налогоплательщику. Государство компенсирует ущерб собственникам имущества из бюджетных средств, формируемых из конкретных видов налогов.

Российским законодательством предусмотрены два основных способа защиты прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений - административный и судебный. Они применяются при защите прав не только налогоплательщиков - юридических и физических лиц, но и государства. От имени последнего выступают государственные налоговые (финансовые) органы, являющиеся второй обязательной стороной всех налоговых правоотношений.

Данная тема курсовой работы является наиболее актуальной в настоящее время, так как налоговая политика страны имеет большое значение не только для федерального бюджета, но и в первую очередь для самих налогоплательщиков.

Целью работы является исследование защиты прав налогоплательщиков при принудительном взыскании налогов.

Задачи работы:

1. Изучить права налогоплательщиков.
2. Рассмотреть вопросы, связанные с принудительным взысканием налогов.
3. Проанализировать способы защиты прав налогоплательщиков при принудительном взыскании налогов.

Объектом исследования является Российская Федерация. Предметом исследования – права налогоплательщиков.

При написании данной курсовой работы использовались учебник А.Н.Борисова «Защита прав налогоплательщиков при принудительном взыскании налогов, пеней и санкций», учебник Н.В.Бересневой «Принудительное взыскание налоговых платежей: проблемы и практика их решения», Конституция Российской федерации, Налоговый кодекс РФ, статистические сборники.

1. Принудительное взыскание налогов

1.1 Понятие принудительного взыскания налогов и срок взыскания налога

Под принудительным взысканием следует понимать действия уполномоченного органа (налогового органа, суда), направленные на понуждение лица исполнить свои обязанности по уплате налога, пеней, штрафа. Представляется, что данный срок следует отличать от срока выставления требования об уплате недоимки, пеней, штрафа, поскольку последствием последнего может являться добровольная уплата соответствующих сумм. Кроме того, направление требования об уплате недоимки является мерой предварительного (досудебного) характера, поскольку реализовать принудительное взыскание возможно только при условии письменного извещения должника о сумме, подлежащей уплате. Однако безусловно, что срок направления требования и срок принудительного взыскания недоимки взаимосвязаны и применяются с целью обеспечения поступления соответствующего платежа в бюджет, поскольку в случае неисполнения требования в добровольном порядке срок на принудительное взыскание поглощает срок выставления требования.

Налоговое законодательство предусматривает право на принуждение к исполнению налоговой обязанности налоговым органом самостоятельно либо посредством обращения в суд.

В бесспорном порядке (самостоятельно) налоговый орган вправе взыскать с организации и индивидуального предпринимателя недоимку, пени и штраф, руководствуясь ст. 46, 47, 48, 103.1 НК РФ. В случаях, на которые указанные статьи НК не распространяются, недоимка, пени, а также штраф могут взыскиваться в судебном порядке.

Срок, в течение которого могут быть приняты меры принудительного взыскания недоимки, пеней, непосредственно в НК не указан, в связи с чем судебная практика исходит из системного толкования норм налогового законодательства и неоднозначна в его применении.

В некоторых случаях суд приходит к выводу, что срок взыскания обязательных платежей и пеней должен составлять три года со дня образования недоимки, является пресекательным и влечет отказ суда в удовлетворении требования налогового органа. Кассационные инстанции, системно толкуя ст. 23, 78, 87, 113 НК, ст. 196 ГК, п. 6 ст. 13 АПК, делают вывод о том, что давностный срок взыскания налоговых платежей объективно ограничивается тремя годами и в пределах этого разумного срока налоговые органы вправе осуществлять взыскание налога, сбора пеней. Истечение указанного срока является основанием к отказу в удовлетворении требований налогового органа во взыскании недоимки и соответствующих пеней.

В других случаях суды ориентируются на толкование, данное Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2005 г. N 9-П, согласно п. 3.3 которого положение уже упомянутой ст. 87 НК, определяющее, что налоговой проверкой (как камеральной, так и выездной) могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки, корреспондирует пп. 8 п. 1 ст. 23 НК, в силу которого налогоплательщик обязан в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги.

Поскольку с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащее установление факта неуплаты налога, а также иных необходимых данных, связанных с выявлением налогового правонарушения, при том что штрафные санкции, определяемые в процентах от объема налоговой недоимки, могут достигать значительных размеров, установление законодателем предельных сроков глубины налоговой проверки и хранения отчетной документации служит прежде всего целям соблюдения конституционного запрета на произвольное ограничение имущественных прав налогоплательщика (ст. 35, ч. 3 ст. 55, ст. 57 Конституции Российской Федерации).

День проведения налоговой проверки указывается в решении налогового органа о ее проведении.

Выявленные факты неуплаты обязательных платежей подлежат отражению в акте выездной налоговой проверки либо указываются в требовании об уплате недоимки, направляемом должнику по результатам проведения камеральной проверки.

Снова возвращаясь к ст. 46, 47, 48 НК, отметим, что способом принудительного взыскания недоимки и пеней в бесспорном порядке является взыскание за счет средств, находящихся на счетах и иного имущества налогоплательщика (налогового агента, сборщика налогов) - организации и индивидуального предпринимателя.

В силу п. 3 ст. 46 НК решение о взыскании недоимки в бесспорном порядке может быть принято в течение 60 дней со дня истечения срока исполнения требования об уплате недоимки и пеней.

Согласно п. 7 ст. 46 НК при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента или отсутствии информации о счетах налогоплательщика или налогового агента налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента в соответствии со ст. 47 НК.

При этом ст. 47 Кодекса не устанавливает какого-либо другого срока, отличного от срока, предусмотренного п. 3 ст. 46 НК, для принятия налоговым органом решения о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента.

Между тем следует иметь в виду, что в ст. 47 НК, так же как и в ст. 46 НК, определяются правила принудительного взыскания налога налоговым органом во внесудебном порядке. Одним из существенных условий для применения этих правил является ограничение срока, в пределах которого налоговые органы вправе взыскать налог за счет денежных средств или иного имущества налогоплательщика без обращения в суд.

Поэтому 60-дневный срок, предусмотренный в ст. 46 НК, применяется ко всей процедуре принудительного взыскания налога и пеней, осуществляемого в бесспорном порядке, как за счет денежных средств, так и за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента, поскольку ст. 47 НК подлежит применению во взаимосвязи с п. 7 ст. 46 указанного Кодекса.

Иное толкование закона привело бы к возможности принятия налоговым органом решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика без ограничения срока

По истечении срока бесспорного взыскания недоимки и пеней, предусмотренного ст. 46 НК, налоговый орган вправе обратиться с требованием о взыскании данных сумм в судебном порядке.

В связи с вступлением с 1 января 2006г. Федерального закона от 4 ноября 2005г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров" (далее по тексту - Закон N 137-ФЗ) возникло новое толкование норм НК о порядке взыскания недоимки и пеней.

Указанный Закон не изменяет порядка принудительного взыскания недоимки и пеней, а имеет отношение лишь к принудительному взысканию штрафов, однако после принятия Президиумом Высшего Арбитражного Суда информационного письма от 20 февраля 2006г. N 105 большинство арбитражных судов восприняли разъяснения высшей инстанции однозначно - в случае обращения налоговых органов в суд с заявлением о взыскании недоимки и пеней, без вынесения решения об их бесспорном взыскании, т.е. без соблюдения досудебного порядка. Такое заявление подлежит возвращению (даже не оставлению без рассмотрения), в порядке ч. 1 ст. 129 АПК РФ, а в случае принятия к производству заявления о взыскании обязательных платежей, которые должны быть взысканы во внесудебном порядке, производство по делу подлежит прекращению на основании п. 1 ч. 1 ст. 150 АПК РФ как не подлежащее рассмотрению в арбитражном суде

Таким образом, до недавнего времени арбитражные суды первой и апелляционной инстанций возвращали заявления либо прекращали производство по делу о взыскании недоимки и пеней в отсутствие решения налогового органа о бесспорном взыскании указанных сумм, не исследовав вопрос о возможности его вынесения в порядке ст. 46 НК.

При пересмотре актов первой и апелляционной инстанций в порядке кассационного производства вопрос об обязательности вынесения налоговым органом решения о бесспорном взыскании недоимки и пеней разрешается путем указания на то, что налоговый орган вправе обратиться в суд с требованием о взыскании налога после истечения 60-дневного срока, предусмотренного п. 3 ст. 46 НК, даже если решения о его бесспорном взыскании вообще не принималось. Принятие решения о бесспорном взыскании по истечении данного срока не имеет правового смысла, поэтому требование о его обязательном наличии является правомерным

В силу п. 2 ст. 48 НК, который применяется также и в случае взыскания недоимки с организаций и индивидуальных предпринимателей, 6-месячный срок на взыскание недоимки в судебном порядке подлежит исчислению после истечения срока исполнения требования об уплате недоимки. При этом срок для обращения налогового органа в суд, установленный п. 2 ст. 48 НК, в отношении заявлений к юридическим лицам исчисляется с момента истечения 60-дневного срока, предусмотренного п. 3 ст. 46 НК для бесспорного взыскания соответствующих сумм.

1.2 Порядок принудительного взыскания налогов

Законодательство РФ предоставляет налоговой службе право взыскивать долги по налогам в бесспорном, т. е. внесудебном, порядке.

По общему правилу, налоговые органы вправе взыскивать налоговые долги, в том числе штрафы, без обращения в суд независимо от размера санкций в порядке, установленном налоговым законодательством. Судебная процедура взыскания налогов применяется в специально установленных законом случаях:

* взыскание обращено на имущество гражданина, который не является индивидуальным предпринимателем;
* налоговый орган пропустил срок для принятия решения о бесспорном взыскании налога;
* взыскание происходит с бюджетной организации, которой открыт лицевой счет;
* налоговый орган изменил юридическую квалификацию сделки или поменялся статус и характер деятельности налогоплательщика;
* инспекторы взыскивают недоимки, числящиеся более трех месяцев за организациями, являющимися зависимыми обществами, с соответствующих основных предприятий в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые зависимыми обществами товары, и наоборот;
* возложение солидарной ответственности по уплате налогов, сборов на правопреемников предприятия при его реорганизации (разделении, выделении) в порядке, указанном в п. 7, 8 ст. 50 НК РФ;
* возложение субсидиарной ответственности по уплате налогов, пеней, сборов, штрафов на учредителей (участников) организации в случаях, указанных в п. 2 ст. 49 НК РФ, при условии, что субсидиарными должниками являются физические лица.
* Процедура принудительного взыскания задолженности начинается с того, что налоговая инспекция направляет «провинившейся» организации требование об уплате определенной суммы налога (пени), сбора или штрафа.

Согласно позиции ВАС РФ выставление требования об уплате налога является мерой принудительного характера.

*Выставление налогового требования* — обязательная стадия, которая должна предшествовать принятию руководителем налоговой инспекции решения о бесспорном взыскании налоговой недоимки (штрафа). Если проверяющие нарушили эту норму законодательства, т. е. не направили организации соответствующее требование, они утрачивают право бесспорно списать с ее счетов сумму налоговой задолженности.

Таким образом, если законом установлена судебная процедура взыскания налога, то в случае ненаправления требования налогоплательщику исковое заявление налогового органа будет оставлено без рассмотрения.

Требование об уплате налога может быть признано недействительным в судебном порядке. Недействительность выставленного требования влечет и недействительность решения налогового органа о бесспорном взыскании налога.

Статья 70 НК РФ устанавливает сроки, в которые инспекторам необходимо уложиться с направлением требования. Так, требование об уплате налога или штрафа проверяющие обязаны направить организации или коммерсанту не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки.

Если же контролеры обнаружили недоимку и вынесли решение о привлечении фирмы к ответственности по результатам налоговой проверки, требование рассчитаться с бюджетом должно быть направлено ими в течение 10 дней со дня вступления в силу соответствующего решения.

В результате анализа арбитражной практики можно прийти к выводу, что сам по себе факт направления требования за пределами установленных ст. 70 НК РФ сроков не влечет автоматически его недействительность.

Пропуск инспекторами установленного законодательством срока для направления налогоплательщику требования не является необходимым и достаточным условием признания недействительным требования об уплате налога, но надо учитывать, что пропуск этого срока не влияет на исчисление отведенного законом срока на принудительное взыскание налога и пеней.

Возможна ситуация, когда сумма налоговой задолженности фирмы или коммерсанта изменилась (например, инспекция пересчитала суммы налогов) уже после направления требования о расчете с бюджетом. В этом случае в соответствии с положениями п. 1 ст. 71 НК РФ проверяющие обязаны направить налогоплательщику уточненное требование. Заметим, что судебная практика не отличается единообразным подходом к тому, что следует считать изменением налоговой обязанности в терминах упомянутой статьи Кодекса6.

Если организация или предприниматель отказались исполнить выставленное требование о расчете с бюджетом по налоговым долгам, инспекторы получают возможность запустить процедуру принудительного взыскания задолженности.

Налоговый орган вправе не позднее двух месяцев после истечения срока для исполнения требования принять решение о бесспорном взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика, находящихся на счетах в банках (п. 3 ст. 46 НК РФ).

Этот способ является основным «оружием» в арсенале инспекторов для обеспечения принудительного взыскания налогов, сборов или штрафов. Решение о взыскании они должны довести до сведения налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя — в течение шести дней после его вынесения (абз. 2 п. 3 ст. 46 НК РФ).

Данное решение может быть обжаловано налогоплательщиком в судебном порядке. Суд вправе приостановить действие обжалуемого акта налогового органа по ходатайству организации до разрешения спора.

В процессе бесспорного взыскания налога за счет денежных средств компании налоговая инспекция вправе в порядке, установленном ст. 76 НК РФ, приостановить операции по счетам налогоплательщика. Данная мера является средством для обеспечения возможности принудительного взыскания налоговой задолженности. При этом контролеры не вправе производить взыскание налога за счет средств на срочном депозитном счете налогоплательщика (налогового агента), если срок действия депозитного договора не истек (абз. 4 п. 5 ст. 46 НК РФ).

Решение о взыскании, принятое после истечения срока, установленного п. 3 ст. 46 НК РФ, считается недействительным и не должно быть исполнено. Срок для принятия решения о бесспорном взыскании налога за счет денежных средств является пресекательным и не подлежит восстановлению.

Поэтому выставленное на счет налогоплательщика инкассовое поручение не подлежит исполнению, если налоговым органом нарушен 60-дневный срок, предусмотренный для бесспорного взыскания задолженности 7.

В последней ситуации контролеры смогут взыскать налог лишь в ходе судебной процедуры. Они вправе обратиться в арбитражный суд с соответствующим иском в течение шести месяцев после истечения срока для исполнения требования об уплате налога. Данный срок может быть восстановлен судом в случае его пропуска по уважительной причине. Налоговый орган обязан обосновать уважительность пропуска установленного срока для обращения в суд.

Основанием для перехода ко второму способу принудительного внесудебного взыскания задолженности перед бюджетом могут стать недостаточность денежных средств на счетах налогоплательщика для погашения налоговых обязательств или отсутствие у инспекторов информации о счетах должника (п. 7 ст. 46 НК РФ).

Налоговый орган вправе взыскать налог за счет другого имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя — в соответствии с нормами ст. 47 НК РФ.

При этом действует специальный срок, установленный ст. 47 НК РФ. Так, налоговый орган вправе принять соответствующее решение в течение одного года после истечения срока, отведенного компании на исполнение требования.

В течение трех дней с момента вынесения такого решения налоговая инспекция принимает постановление о взыскании налога (пени), сбора или штрафа за счет имущества организации или предпринимателя, которое направляется судебному приставу для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 02.10.2007г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве», с учетом особенностей, прописанных в ст. 47 НК РФ.

В рассматриваемом случае обязанность компании по уплате налога считается исполненной с момента реализации ее имущества (за исключением, разумеется, наличных денег) и погашения задолженности за счет вырученных сумм (п. 6 ст. 47 НК РФ).

Налоговый орган вправе наложить арест на имущество организации в качестве средства обеспечения решения о взыскании налога (пени), сбора или штрафа. Такой арест может быть применен лишь к имуществу компании и только для обеспечения взыскания задолженности в порядке ст. 47 НК РФ. При этом необходима санкция прокурора. Арест имущества может быть как полным, так и частичным.

Согласно п. 1 ст. 77 НК РФ арест имущества возможен, если налоговая инспекция имеет достаточные основания полагать, что должник попытается скрыться сам или утаит свое имущество.

Важно обратить внимание на следующее обстоятельство. Согласно абз. 2 п. 2 ст. 7 Федерального закона от 26.10.2002г. «О несостоятельности (банкротстве)» (далее — Закон о банкротстве) налоговый орган приобретает право обратиться в суд с заявлением о банкротстве налогоплательщика в случае неисполнения им в течение 30 дней решения о взыскания задолженности перед бюджетом за счет имущества, принятого в порядке ст. 47 НК РФ.

Закон устанавливает четкую последовательность действий налоговой инспекции в процессе принудительного взыскания налога. Взыскание за счет имущества организации — дополнительный способ обеспечения расчета по ее обязательствам с бюджетом, прибегать к которому контролеры вправе лишь при отсутствии или недостаточности денег в банке налогоплательщика (налогового агента) или отсутствии информации о его счетах (п. 7 ст. 46 НК РФ).

Если налоговая инспекция пропустила двухмесячный срок, отведенный законодательством для принятия решения о бесспорном взыскании налога за счет денежных средств организации, она также утрачивает возможность вынести решение о взыскании налога за счет другого имущества налогоплательщика.

Таким образом, второй важный этап процедуры бесспорного взыскания — *своевременное принятие налоговым органом решения о взыскании налога* (пени), сбора или штрафа за счет денежных средств должника, находящихся на счетах в банке.

В этих целях налоговая инспекция направляет в банк поручение на перечисление налога в бюджет со счета организации, которое должно быть исполнено банком в очередности, установленной гражданским законодательством РФ (п. 4 ст. 46 НК РФ).

При этом закон не устанавливает последствия пропуска срока направления указанного поручения.

2. Защита прав налогоплательщиков

2.1 Основные понятия при защите прав налогоплательщиков

Законодательство, регламентирующее деятельность налоговых органов, достаточно четко устанавливает правовые основы, принципы организации и деятельности, права и обязанности налоговых органов. Несмотря на это у предпринимателей постоянно возникают вопросы относительно правомерности деятельности налоговой инспекции и полиции по осуществлению налоговых проверок, оперативно-розыскной деятельности. Многие предприниматели даже и не подозревают, что права есть не только у налоговых органов, осуществляющих проверки, но и у налогоплательщиков, в частности, право обжалования действий и решений налоговых органов при осуществлении ими проверок.

Действующее законодательство предусматривает право проведения проверок налогоплательщиков как органами налоговой инспекции, так и органами налоговой полиции. Законодательство не регламентирует полномочия налоговой полиции (в отличие от налоговой инспекции) по организации налоговых проверок, как самостоятельно, так и совместно с ГНИ. Высший Арбитражный Суд разъяснил, что налоговая полиция вправе проводить как самостоятельные, так и контрольные проверки, то есть проверки по вопросам, которые были изучены в ходе контрольной работы налоговой инспекции.

В настоящее время налогоплательщик может подвергаться следующим видам проверок[[1]](#footnote-1):

* камеральным проверкам (проводятся только налоговой инспекцией);
* самостоятельным проверкам налогового органа и органа налоговой полиции;
* совместным проверкам (в том числе с другими правоохранительными органами);
* контрольным проверкам (проводятся органами налоговой полиции после проверок налоговых органов).

Государственным налоговым инспекциям, органам налоговой полиции и их должностным лицам предоставлено право применять к предприятиям, организациям и учреждениям установленные законодательством санкции, а также налагать на их должностных лиц и физических лиц, виновных в нарушении налогового законодательства, административные штрафы и направлять материалы в следственные органы для привлечения нарушителей к уголовной ответственности.

Должностные лица налоговых органов вправе осуществлять проверки и обследования на основании письменного поручения руководителя налогового органа проведение проверки конкретного налогоплательщика при предъявлении служебного удостоверения и при необходимости соответствующей формы допуска (если предприятие режимное).

При осуществлении своих полномочий работники налоговых органов вправе обследовать любые помещения и объекты, используемые для извлечения доходов либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от их местонахождения (производственные, складские, торговые и иные помещения).

За оказание противодействия входу сотрудников налоговой полиции на предприятие на руководителя предприятия или на должностное лицо, оказавшее противодействие, может быть наложен штраф в размере до 100-кратного установленного законом минимального размера месячной оплаты труда (ст. 11 Закона РФ "О федеральных органах налоговой полиции")[[2]](#footnote-2).

С согласия налогоплательщика проверка может проводиться и в налоговом органе. В этом случае сотрудники налоговой инспекции или налоговой полиции обязаны вручить руководителю предприятия помимо поручения на проведение проверки запрос о предоставлении документов.

Изъятие документов. Этот вопрос представляет повышенный интерес для всех налогоплательщиков, т.к. подчас работники налоговых органов злоупотребляют своими правами и без достаточных на то оснований изымают бухгалтерские и другие документы.

Согласно законодательству, основанием для изъятия бухгалтерских документов органами ГНИ является постановление должностного лица налоговой инспекции. В постановлении должен содержаться мотив изъятия (т.к. закон допускает такие действия только при наличии сведений о сокрытии (занижении) прибыли), а также перечень документов, подлежащих изъятию. Само изъятие оформляется протоколом. Срок, на который изымаются документы, не установлен законом, что затрудняет для налогоплательщика составление и представление возражений по акту налоговой инспекции.

В соответствии с законодательством, сотрудники налоговой полиции для проведения проверки не вправе изымать бухгалтерские, договорные и прочие документы налогоплательщика. Изъятие допускается только в том случае, если в ходе проверки установлены факты сокрытия налогооблагаемой базы, и есть достаточные основания полагать, что первичные документы, подтверждающие эти факты, подменены или уничтожены. Изъятие производится на основании зарегистрированного и заверенного гербовой печатью постановления, которое выносится должностным лицом, проводящим проверку. В ходе изъятия составляется протокол.

Если налогоплательщик считает, что изъятие документов произведено без достаточных на то оснований, он имеет право обжаловать действия сотрудников налоговых органов в вышестоящей инстанции соответствующего налогового органа или в судебном порядке[[3]](#footnote-3).

Списание денежных средств в безакцептном порядке. Решение о безакцептном списании денежных средств со счетов налогоплательщиков - юридических лиц - принимается руководителем налогового органа, выявившим сокрытие (занижение) прибыли на основании акта проверки. Органы налоговой полиции и инспекции вправе списывать в безакцептном порядке только недоимки за неуплату налогов, включая пени. Решением Конституционного Суда РФ от 17.12.03 г. признано не соответствующим Конституции РФ право налоговых органов списывать в бесспорном порядке штрафы, а также сами суммы сокрытой (заниженной) прибыли. Списание налоговых недоимок со счетов физических лиц не допускается, взыскание в данном случае возможно только в судебном порядке.

Любой налогоплательщик, не согласный с актом проверки и решением о безакцептном списании, имеет право обжаловать их как в вышестоящем налоговом органе, так и в судебном порядке.

Если списание еще не было произведено, налогоплательщик, не согласный с актом проверки, вправе подать в арбитражный суд по месту нахождения налогового органа исковое заявление о признании недействительным акта государственного органа (госпошлина составляет 10 минимальных размеров оплаты труда) и заявление об обеспечении иска, чтобы не допустить списания денежных средств до момента принятия судом решения. Если списание уже произошло, то налогоплательщик вправе требовать в судебном порядке возврата всей списанной суммы с возмещением ему убытка.

2.2 Проблемы при защите прав налогоплательщиков

Особенности становления налоговой системы Российской Федерации на современном этапе непосредственно связаны с усилением роли государства, которое является основным участником налоговых правоотношений. Механизм налогообложения включает в себя не только налоговые органы, но и в целом всю систему органов государственной власти и местного самоуправления, формирующих налоговую политику, а также судебных органов, способствующих ее реализации.

Как правило, налоговая деятельность государства охватывает четыре направления, применительно к которым возникают различные налоговые отношения[[4]](#footnote-4):

1. формированиие, правовое регулирование и обеспечение надлежащей деятельности системы налоговых органов государства ("налоговой структуры государства" или "налоговой администрации");
2. формирование налоговой системы государства, т.е. установление, введение, изменение и отмена посредством принятия соответствующих нормативных правовых актов налогов разного уровня;
3. производство взимания или уплаты налога и осуществление контроля за этими процессами со стороны налоговых органов государства;
4. установление финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства, установление порядка производства по делам о нарушениях налогового законодательства финансово-правового характера и привлечение лиц, виновных в налоговых правонарушениях, к соответствующей финансово-правовой ответственности.

Поскольку деятельность государства в налоговой сфере носит разносторонний характер, разработка общих принципов налогообложения в современной науке налогового права осуществляется применительно к конкретным институтам. Так, в большинстве литературных источников выделяют принципы построения системы налогов и сборов; установления налогов; принципы налоговой системы; принципы формирования системы налоговых льгот, а также принципы налогового контроля и налоговой ответственности, которые следует относить к системе принципов налогового правоприменения. В свою очередь, становление указанной системы принципов окажет значительное влияние на законотворческую деятельность и будет способствовать устранению ряда существенных недостатков, выявленных в результате анализа сложившейся правоприменительной практики.

Представляется, что формирование системы принципов правоприменения должно осуществляться по двум направлениям:

1. построение системы принципов налогового контроля и привлечения к налоговой ответственности;
2. совершенствование принципов правотворческой деятельности органов государственной власти и местного самоуправления в налоговой сфере.

Принципы налогового контроля и привлечения к налоговой ответственности не получили четкого закрепления в законодательстве о налогах и сборах. Между тем процесс совершенствования нормативной базы, регулирующей вопросы налогового контроля, зависит от наличия четко разработанной системы указанных принципов, которые могут быть использованы законодателем для внесения необходимых изменений и дополнений в нормативные правовые акты.

Налоговый кодекс РФ является основным нормативным актом, определяющим особенности осуществления процедуры налогового контроля за правильностью исчисления и своевременностью уплаты налоговых платежей. Поскольку указанная деятельность налоговых органов направлена на обеспечение потребностей федерального бюджета, она должна строиться на основе конституционных принципов налогообложения и сборов, в частности принципа законности, направленного на защиту прав налогоплательщиков в соответствии с положениями ст. 3 НК РФ.

Основой контрольной деятельности налоговых органов стала презумпция невиновности налогоплательщика, вытекающая из положений ст.3 НК РФ и позволяющая защищать интересы налогоплательщиков в судебном порядке в случае необходимости устранения коллизий правовых норм или возникновения споров с налоговыми органами.

Принцип презумпции невиновности налогоплательщика - новелла российского налогового законодательства. Его содержание раскрывается следующим образом. Во-первых, каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Во-вторых, обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика, возлагается на налоговые органы. В-третьих, все неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика толкуются в его пользу[[5]](#footnote-5).

Данный принцип на практике применяется только в случае привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности и не применяется в отношении уплаты недоимки и пени. Это правило вытекает из положения п. 5 ст. 108 НК РФ: привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени.

Несмотря на детальное регламентирование в Налоговом кодексе некоторых вопросов налогового контроля, все еще допускаются нарушения порядка проведения и оформления налоговых проверок, к виновным лицам не всегда принимаются надлежащие меры ответственности. Так, часто имеют место нарушения сроков проведения камеральных проверок, установленных ч. 2 ст. 88 НК РФ. Решения о проведении выездных налоговых проверок юридических лиц в ряде мест оформляются в виде поручений, а не постановлений, что не соответствует требованиям п. 1 ст. 91 НК РФ.

Несмотря на то что реализация функций налогового контроля - одна из основных задач налоговых органов всех уровней, непосредственное осуществление регулярного налогового контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах конкретными налогоплательщиками сосредоточено преимущественно в инспекциях МНС России по районам, городам без районного деления и районам в городах\*. Поэтому деятельность судов, связанная с рассмотрением налоговых споров в новых условиях, должна строиться с учетом не только ранее названных принципов, но и принципа законности судебных решений, гарантирующего полноценную защиту прав налогоплательщика и соблюдение его экономических и правовых интересов.

С этой целью в ст. 105 НК РФ, определяющую порядок рассмотрения дел и исполнения решений о взыскании налоговых санкций, следует внести дополнение, на основании которого при рассмотрении дела о взыскании налоговых санкций арбитражные суды и суды общей юрисдикции должны проверять законность решения, вынесенного налоговым органом, устанавливать иные обстоятельства дела, имеющие существенное значение для вынесения решения.

Кроме того, необходимо существенно дополнить ст. 138 НК РФ, определяющую порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц, положением, согласно которому обжалование актов налоговых органов приостанавливает их исполнение со дня подачи указанной жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Анализ практического опыта, накопленного федеративными зарубежными государствами в области налогового контроля, позволяет сделать вывод о том, что необходимыми элементами высокоразвитой системы контроля за соблюдением налогового законодательства являются:

* применение эффективных форм, приемов и методов налоговых проверок, основанных как на разработанной налоговым ведомством единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных проверок, так и на прочной законодательной базе, предоставляющей налоговым органам широкие полномочия в сфере налогового контроля для воздействия на недобросовестных налогоплательщиков;
* наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок, дающей возможность выбрать наиболее оптимальное направление использования ограниченных кадровых и материальных ресурсов налоговых органов, добиться максимальной результативности налоговых проверок при минимальных затратах усилий и средств, затрачиваемых на их проведение, за счет отбора для проверок таких налогоплательщиков, вероятность обнаружения налоговых нарушений у которых представляется наибольшей;
* использование системы оценки работы налоговых инспекторов, позволяющей объективно учесть результаты деятельности каждого из них, эффективно распределять нагрузку при планировании контрольной работы.

Чтобы определить основные принципы налоговой ответственности (к числу которых можно отнести принцип однократности привлечения к ответственности, принцип соблюдения налоговой тайны и т.д.), надо разрешить проблему правовой природы налоговой ответственности. Важно определить налоговую ответственность как разновидность административной ответственности, а для выявления принципов налоговой ответственности необходимо обратиться к принципам административного права и административного законодательства, закрепленного в нормах Кодекса РФ об административных правонарушениях. Учитывая процессуальный характер положений ст. 108 НК РФ, следует также обратиться к принципам осуществления правосудия и защиты прав налогоплательщиков, установленных в ГПК РФ и АПК РФ. Только наиболее полный учет всех этих принципов позволит сформировать и усовершенствовать принципы налогового контроля и налоговой ответственности в России.

2.3 Защита прав налогоплательщиков в арбитражном суде

Проблема возмещения убытков, причиненных неправомерными действиями (бездействием) государственных органов, существовала всегда. Каждый, кто сталкивался с подобной ситуацией, знает, насколько трудной практической задачей является взыскание убытков с государства, несмотря на то, что такую возможность предоставляет действующее законодательство.

В соответствии со ст. 16 Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ) убытки, причиненные гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов или должностных лиц этих органов, подлежат возмещению Российской Федерацией, соответствующим субъектом РФ или муниципальным образованием[[6]](#footnote-6).

В статье 1069 ГК РФ предусмотрено, что вред, причиненный гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления либо должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежит возмещению за счет соответственно казны РФ, казны субъекта РФ или казны муниципального образования.

Удовлетворяя требование о возмещении вреда в соответствии со ст.1082 ГК РФ, суд в зависимости от обстоятельств дела обязывает лицо, ответственное за причинение вреда, возместить вред в натуре или возместить причиненные убытки.

Понятие убытков раскрывается в п. 2 ст. 15 ГК РФ: под убытками понимаются расходы, которые лицо произвело или должно будет произвести для восстановления его нарушенного права, а также утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб) и неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Поскольку деятельность налоговых органов является особым видом осуществления государственной власти, все вышесказанное в полной мере распространяется и на ситуацию, когда незаконным действием (решением) или бездействием налогового органа или соответствующего должностного лица налогоплательщику причинены убытки.

Следует учесть, что ст. 35 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ), которая гарантирует налогоплательщику право на возмещение убытков в налоговых отношениях, не установлено каких-либо ограничений по возмещению имущественных затрат на восстановление права, нарушенного неправомерным действием или бездействием налогового органа.

Таким образом, с учетом вышеприведенных положений ГК РФ налогоплательщик должен получить полное возмещение убытков, не исключая затраты на представительство в суде своих интересов.

Однако точка зрения Высшего Арбитражного Суда РФ (далее - ВАС РФ) на этот счет иная (см., например, Постановление Президиума ВАС РФ от 19.09.2000г. N 4144/00). Его подход к рассматриваемой проблеме, который так же прост, как и формален, заключается в следующем.

Расходы, связанные с ведением представителем налогоплательщика дел в суде, не должны возмещаться по правилам, установленным Гражданским кодексом РФ. То есть, указанные расходы, как полагает ВАС РФ, не являются убытками в том смысле, который им придают статьи 15 и 16 ГК РФ. Следовательно, данные положения к отношениям по взысканию указанных расходов неприменимы. А иных норм, предусматривающих такую возможность, ни процессуальное, ни налоговое законодательство не устанавливает. При этом ВАС РФ отвергает доводы нижестоящих судов, основанные на положениях ст. 35 НК РФ.

Путем подачи искового заявления могут быть заявлены требования о возмещении убытков, причиненных налогоплательщику в результате незаконных действий (бездействия) налогового органа или должностного лица налогового органа, об освобождении имущества от ареста, что вытекает из характера спорных правоотношений.

Заявление должно быть оформлено в соответствии с ч. 1, п. 1, 2 и 10 ч. 2, ч. 3 ст. 125, 193, 199, 209 АПК РФ и к нему следует приложить документы, указанные в ст. 126 АПК РФ. Применение ст. 126, 193, 199, 209 зависит от характера заявленных требований (о чем будет упомянуто ниже). Нет смысла цитировать содержание названных статей ввиду доступности Кодекса.

Организации и граждане, обращающиеся в арбитражный суд с заявлением, являются заявителями и пользуются процессуальными правами и несут процессуальные обязанности стороны (истца) согласно ст. 40, 44, 45 АПК РФ.

Необходимо обратить внимание на то, что заявителям следует четко сформулировать требования в соответствии с предусмотренными законом компетенцией арбитражных судов и способами защиты права.

В арбитражном суде защиту прав налогоплательщика можно осуществить путем подачи заявления[[7]](#footnote-7):

* о признании недействительным ненормативных правовых актов налогового органа (должностного лица), не соответствующих законам и иным нормативным правовым актам и нарушающих права и законные интересы организаций и граждан в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, создающих препятствия для осуществления указанной деятельности;
* о признании незаконными решений налогового органа (должностного лица налогового органа), не соответствующих законам и иным нормативным правовым актам и нарушающих права и законные интересы организаций и граждан в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, создающих препятствия для осуществления указанной деятельности;
* о признании незаконными действий (бездействия) налогового органа (должностного лица налогового органа), не соответствующих законам и иным нормативным правовым актам и нарушающих права и законные интересы организаций и граждан в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, создающих препятствия для осуществления указанной деятельности;
* о признании не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке;
* о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговыми органами в бесспорном порядке с нарушением требований закона или иного нормативного правового акта, а также процентов на эти суммы;
* о возврате из бюджета денежных средств, излишне уплаченных налогоплательщиком или налоговым агентом (добровольно и самостоятельно);
* о зачете излишне взысканных налоговым органом (самостоятельно уплаченных налогоплательщиком или налоговым агентом) денежных средств в счет предстоящих платежей либо задолженности по налогу, пени и штрафам;
* о возмещении убытков, причиненных налогоплательщику в результате незаконных действий (бездействия) налогового органа или должностного лица налогового органа;
* о признании недействующим нормативного правового акта налогового органа (должностного лица), не соответствующего Налоговому кодексу РФ или иному нормативному правовому акту, имеющему большую юридическую силу, и нарушающего права и законные интересы организаций и граждан в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, создающего препятствия для осуществления указанной деятельности.

Признание недействительными ненормативных актов налоговых органов. Наибольшее количество споров налогоплательщиков связано с обжалованием ненормативных актов налогового органа.

Прежде всего следует отметить, что к ненормативным актам налогового органа относятся акты, имеющие властный характер и порождающие правовые последствия (возникновение обязанностей, изъятие денежных сумм и др.). Они носят индивидуальный характер и устанавливают, изменяют или отменяют права и обязанности конкретных лиц. К таковым относятся решения, постановления, требования, уведомления (например, о переводе на уплату единого налога на вмененный доход). Они должны быть подписаны руководителем налогового органа либо его заместителем.

Акт проверки, протокол, составленные должностными лицами налогового органа, не являются ненормативными актами, которые могут быть обжалованы в суд. Они представляют собой документы, содержащие сведения об обстоятельствах дела, т. е. служат доказательствами.

Форма акта не является исключительным признаком отнесения документа к ненормативному акту, подлежащему обжалованию в арбитражный суд. Следует обращать внимание и на содержание документа, изданного должностным лицом налогового органа. Если документ устанавливает конкретные предписания и утвержден руководителем налогового органа, действующим в пределах своих полномочий, то он приобретает силу документа, обязательного для лица, которому адресован. И потому данный акт может быть признан судом недействительным.

Так, например, в арбитражный суд обратилось юридическое лицо с исковым заявлением о признании недействительным письма, подписанного руководителем налогового органа. В указанном письме налогоплательщику предлагалось внести изменения в налоговый учет по итогам первого квартала 1999г. и перейти к уплате налогов по общей системе налогообложения (в то время как предприятие осуществляло деятельность, облагаемую единым налогом на вмененный доход).

Судом исковые требования были рассмотрены по существу. Поскольку обжалуемое письмо было подписано руководителем налогового органа и принято им в порядке реализации прав, закрепленных в подп. 8 п. 1 ст. 31 НК РФ (прав требования от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений налогового законодательства и контроля над выполнением указанных требований), оно порождало для предприятия обязанность совершить определенные действия.

Ненормативный акт налогового органа может быть обжалован полностью либо частично.

Требования заявителя по данной категории споров должны содержать просьбу о признании недействительным конкретного акта (решения, постановления и т. д.), его наименование, номер, дату издания, другие реквизиты акта, сведения об органе, его издавшем, а также указание на обжалование акта полностью либо частично. При этом, как показала практика, заявителю необходимо подробно описать, в какой именно части обжалуется акт, с указанием обжалуемых пунктов акта и размера, установленных неправомерно, на взгляд заявителя, к взысканию сумм.

Представляется, что в заявлении может быть сразу указан и иной способ защиты права, кроме требования о признании ненормативного акта недействительным. Например, требование о признании недействительным решения налогового органа об отказе в выдаче патента может сопровождаться просьбой к суду обязать налоговый орган выдать патент на применение упрощенной системы налогообложения.

2.4 Защита прав налогоплательщиков в Конституционном Суде РФ

Одним из способов защиты нарушенных прав и интересов налогоплательщика является обращение в Конституционный Суд РФ. Налогоплательщики вправе обратиться в КС РФ с запросом о проверке соответствия Конституции РФ законов и иных нормативных актов о налогах и сборах.

По итогам рассмотрения дела о проверке конституционности нормативного акта КС РФ принимает одно из следующих решений: нормативный акт признается соответствующим либо не соответствующим Конституции РФ (статьи 87, 100 Федерального конституционного закона от 21.07.94 N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации").

Как показывает практика работы Конституционного Суда РФ, признание нормативного акта неконституционным может иметь различные правовые формы. Нормативный акт о налогах и сборах может быть объявлен ничтожным. Это означает, что положения акта, признанного неконституционным, не подлежат применению с момента его издания. Такой акт не создает правовых последствий, даже если с момента его принятия и до момента вынесения решения КС РФ прошел длительный период времени. Например, если признанный не соответствующим Конституции РФ нормативный акт ввел новый налог, то уплатившие этот налог лица вправе после вступления в силу решения КС РФ требовать возврата уплаченных сумм.

Нормативный акт может быть признан неконституционным с прекращением его действия на будущее. Возможна и такая ситуация, когда в постановлении КС РФ указано, что в отношении лица, обратившегося в Конституционный Суд РФ, закон, признанный противоречащим Конституции РФ, не влечет последствий с момента его принятия, а в отношении других лиц - только с момента вынесения постановления КС РФ.

Необходимо отметить, что позиция ВАС РФ имеет под собой некоторое основание. Действительно, АПК РФ не определяет порядок возмещения расходов на оплату юридической помощи в отличие от ГПК РСФСР, в ст. 91 которого закреплено положение о присуждении судом стороне, в пользу которой состоялось решение, расходов по оплате помощи представителя.

Рассматриваемые статьи ГК РФ (имеются в виду обжалуемые статьи 15, 16 и 1069 ГК РФ), направленные именно на реализацию права на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти, не могут, таким образом, применяться в противоречие с их конституционным смыслом.

Основываясь на приведенных доводах, Конституционный Суд РФ вывод по данному делу сформулировал следующим образом. Исключение расходов на представительство в суде и на оказание юридических услуг из состава убытков, подлежащих возмещению в порядке статей 15, 16 и 1069 ГК РФ в системной связи с его ст. 1082, свидетельствует о том, что толкование указанных норм, направленных на обеспечение восстановления нарушенных прав граждан и юридических лиц, в том числе путем возмещения вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти (ст.53 Конституции РФ), при рассмотрении конкретного дела было осуществлено вопреки их конституционно-правовому смыслу.

Как видно, вывод Конституционного Суда РФ по данной проблеме сформулирован достаточно определенно, и в смысле приведенных в решении по данному делу суждений сомневаться не приходится.

Таким образом, в настоящее время по рассматриваемому вопросу складывается следующее положение. Налогоплательщики имеют взаимоисключающие мнения двух высших судебных органов России: в "активе" - правовые позиции Конституционного Суда РФ, в "пассиве" - мнение ВАС РФ. На какое же из приведенных мнений следует ориентироваться налогоплательщику, находящемуся на острие противостояния указанных позиций?

В этой ситуации необходимо учитывать следующее. В соответствии со ст.79 ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" решение Конституционного Суда РФ действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами. Акты или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу. Решения судов и иных органов, основанные на актах, признанных неконституционными, не подлежат исполнению и должны быть пересмотрены. То есть решения Конституционного Суда РФ и, следовательно, изложенные в них правовые позиции обязательны на всей территории РФ для судов, других органов и должностных лиц в их правоприменительной практике.

2.5 Возможность апелляций по результатам проверок

Новый Налоговый кодекс направлен на гуманизацию взаимоотношений с налогоплательщиком и установил четкий регламент взаимодействия. Переход данных взаимоотношений на уровень стран с развитой налоговой культурой предполагает поиск новых методов взаимодействия с налогоплательщиками. В связи с чем, Налоговый кодекс способствует реализации прав налогоплательщика подавать апелляцию для справедливого ее рассмотрения. С введением нового Налогового кодекса министерство законодательно закрепило право налогоплательщика отстаивать свою правоту в вышестоящем органе на равных правах с налоговыми органами, принявших решение по акту проверки. В новом Налоговом кодексе заложена норма, согласно которой возможно урегулирование спора до взыскания начисленных сумм налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет. Налогоплательщик, выражая свое несогласие подачей апелляции, одновременно получает возможность более поздней уплаты начисленных налоговым органом налогов, сборов и других обязательных платежах в бюджет, так как подача жалобы налогоплательщика в вышестоящий налоговый орган приостанавливает исполнение обжалуемого уведомления по акту проверки до вынесения письменного решения налогового органа по истечении периода рассмотрения[[8]](#footnote-8).

Принятие такой нормы связано с тем, что, как правило, взысканные суммы денег при признании неправомерными решения налоговой службы зачитывались в счет уплаты налогоплательщиком других налогов или в счет обязательств по предстоящим платежам и в большинстве случаев возврата не было. Это приводило к изъятию оборотных средств предприятий. Тем самым налоговый орган дает возможность всем налогоплательщикам, особенно среднему и малому бизнесу, доказывать свою правоту и оспаривать начисленные налоговым органом суммы налоговых платежей, не обращаясь в суд и не затрачивая дополнительные суммы на уплату государственной пошлины. На сегодняшний день внесудебное рассмотрение апелляций налогоплательщиков на результаты налоговых проверок является актуальным. Актуальность данного вопроса подтверждается тем, что в судах еще не сложилась практика рассмотрения жалоб налогоплательщиков по результатам налоговых проверок. Вместе с тем налогоплательщик имеет возможность подавать жалобу для быстрого и качественного рассмотрения его доводов в территориальный налоговый орган, и одновременно, в министерство. В пользу важности создания системы действенного и качественного реагирования на апелляции налогоплательщиков свидетельствуют следующие показатели количества жалоб налогоплательщиков. Так, за 2004 год налоговыми органами рассмотрено 1235 апелляции, тогда как в судах было рассмотрено за этот же период 306 исков. Подавляющее количество жалоб находит свое разрешение в рамках административного порядка рассмотрения.

Это свидетельствует о действенности защиты налогоплательщиков, и процедура апелляции позволяет в короткие сроки разрешить налоговые споры во внесудебном порядке.

С введением нового Налогового кодекса более реальной становится возможность защиты прав налогоплательщиков по обжалованию решений налоговых органов на результаты налоговых проверок.

Заключение

С введением нового Налогового кодекса более реальной становится возможность защиты прав налогоплательщиков по обжалованию решений налоговых органов на результаты налоговых проверок.

Если налогоплательщик будет неизменно руководствоваться методическими рекомендациями и разъяснениями МНС и Минфина (которые, как известно, не являются источником права), то в принципе он сможет существенно снизить риск возникновения налоговых споров. Однако, тогда ему необходимо решить дилемму: платить законно установленные налоги или переплачивать налоги. При выборе второго варианта налогоплательщик должен будет также отказаться от эффективных законных способов налоговой оптимизации.

Формирование четкой и обоснованной системы принципов правоприменения с учетом специфики налогового права позволит рассматривать судебные споры в соответствии с основными императивными установлениями актов законодательства о налогах и сборах, а также использовать институты, понятия и термины гражданского и иных отраслей законодательства в сфере налоговых правоотношений.

Можно предположить, что налоговых споров бояться не надо, ведь экономический эффект является главным индикатором для предпринимателя. Если в результате законной налоговой экономии налоговый спор становится очевидно неизбежным, то к нему надо только заранее подготовиться, собрать необходимые письменные доказательства, документацию, аргументы и идти в бой, а грамотные, добросовестные юристы помогут выйти из него победителем.

В ближайшие годы также как и ранее наиболее актуальными будут споры по налогу на прибыль и НДС. Типичными их причинами являются чаще всего такие ошибки налогоплательщика, как необоснованное (в т.ч. экономически) завышение себестоимости продукции и как следствие необоснованные налоговые вычеты по НДС, занижение доходов и, соответственно, НДС, «роковые» ошибки при планировании и реализации экспортной сделки и невозможность возмещения экспортного НДС. Это практически неисчерпаемая жила для налоговиков. Немало споров возникает по налогу на имущество, ЕСН, ЕНВД. Скоро пойдет вал дел по «упрощенке». Достаточно большую долю налоговых споров составляют споры о привлечении налогоплательщиков к налоговой ответственности (взыскание штрафов).

Единственно верный способ решения ежедневно возникающих спорных, сложных и актуальных налоговых вопросов: систематическое обобщение, анализ и изучение устойчивой судебной практики по налоговым спорам. Практика – есть критерий истины и этим все сказано. Признаемся, что наши доводы в судах, подкрепленные многочисленными примерами из судебной практики, звучат более убедительно. Именно поэтому мы при оценке правомерности доводов налоговиков всегда помимо толкования норм права основываемся на анализе судебно-арбитражной практики и обязательно на официальном толковании норм налогового права Конституционным и Высшим Арбитражным судом РФ.

Необходимо постоянно вести контроль над схемами гражданско-правовых сделок, используемых в работе, избегать способов заманчивых оптимизаций налога в десятки и сотни раз (наверняка это уже не оптимизация, а наказуемое уклонение от уплаты налогов). Не помешает сохранять переписку с налоговыми органами, их письменные официальные разъяснения в вашу пользу. Акты налоговых проверок и решения суда следует хранить столько, сколько работает ваш бизнес или организация, — это значительно облегчает диалог с налоговыми инспекторами в последующих проверках. Одним словом, анализ и понимание конфликта помогут уцелеть в «крепких объятиях» налоговых органов.

Библиографический список используемой информации

1. Конституция Российской Федерации.
2. Налоговый Кодекс РФ (части 1,2) по состоянию на 01.01.2009.
3. Барышников Н.П. Налоги России в нормативных документах. М.: «Филинъ». 2008.
4. Береснева Н.В. Принудительное взыскание налоговых платежей: проблемы и практика их решения.– М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2008.– 128 с.
5. Бойков О. В. О некоторых вопросах Части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – М.: ОАО "Производственное объединение "Пресса-1", 2006.
6. Борисов А.Н. Защита прав налогоплательщиков при принудительном взыскании налогов, пеней и санкций – М.: Юстицинформ, 2007 – 216с.
7. Брызгалина А.В. Налоги и налоговое право: Учебное пособие – М.: Аналитика-Пресс, 2008 – 258с
8. Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д. Налоговое право: Учебник.— М.: Юристъ, 2005 — 223 с.
9. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие - 2-е изд., испр. и доп. - М.: Юриспруденция, 2004. - 304 с.
10. Горбуновой О.Н. Финансовое право: Учебник. – М.: Юристъ, 2007 – 315с.
11. Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России. Учебник для ВУЗов – М.: Юстицинформ, 2006 – 300с.
12. Карпова В.В. Все налоги России 2007/2008, - М.: Изд. «Экономика и финансы», 2009 – 352с.
13. Киперман Г.Я., Белялов А.З. Налогообложение предприятий и граждан в Российской Федерации. - М.: "Статут", 2006 – 256с.
14. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2005 – 261с.
15. Медведев А.Н. «Как планировать налоговые платежи». Практическое руководство для предпринимателей. – М.:ИНФРА-М, 2004 – 152с.
16. Мельникова А.Ю. Комментарий к налоговому кодексу Российской Федерации части второй – М.: ЗАО Редакция журнала «Главбух», 2008.
17. Налоговая система Российской Федерации. Сборник нормативных документов. В 3-х т. М.: ИНФРА-М, 2009 – 158с.
18. Новиков А.В. Досудебное производство по фактам налоговых и административно-налоговых правонарушений. Дисс. канд. юрид. наук. М., 2002 – 210с.
19. Петрова Г.А. Ответственность за нарушение налогового законодательства – М.: «Инфра М». 2006 – 188с.
20. Россия в цифрах. 2009: Краткий стат. сб./ Росстат – М., 2008.
21. Черника Д. Г. Налоги: Учебное пособие. – 4-е издание, переработанное и дополненное – М.: "Финансы и статистика", 2006 – 481с.
22. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение – М.: ИНФРА-М, 2007 – 311с.
23. Эриашвили Н.Д. Финансовое право: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005 – 356с.

1. Комментарий к налоговому кодексу Российской Федерации части второй, под ред., А.Ю. Мельникова, М.: ЗАО Редакция журнала «Главбух», 2008. – с. 57 [↑](#footnote-ref-1)
2. Налоги: Учебное пособие. Под редакцией Д. Г. Черника. – 4-е издание, переработанное и дополненное – М.: "Финансы и статистика", 2006. – с. 196 [↑](#footnote-ref-2)
3. Киперман Г. Я., Белялов А. З. Налогообложение предприятий и граждан в Российской Федерации. - М.: "Статут", 2003. – с. 364 [↑](#footnote-ref-3)
4. Киперман Г. Я., Белялов А. З. Налогообложение предприятий и граждан в Российской Федерации. - М.: "Статут", 2003. – с. 379 [↑](#footnote-ref-4)
5. Юткина Т.Ф. «Налоги и налогообложение»: М.: ИНФРА-М, 2007. – с. 247 [↑](#footnote-ref-5)
6. Бойков О. В. О некоторых вопросах Части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – М.: ОАО "Производственное объединение "Пресса-1", 2006. – с. 219 [↑](#footnote-ref-6)
7. Бойков О. В. О некоторых вопросах Части второй Налогового кодекса Российской Федерации. – М.: ОАО "Производственное объединение "Пресса-1", 2006. – с. 251 [↑](#footnote-ref-7)
8. Петрова Г.А. Ответственность за нарушение налогового законодательства. М.: «Инфра М». 2006. – с. 462 [↑](#footnote-ref-8)